

Mål C-10/10

Europeiska kommissionen

mot

Republiken Österrike

”Fördragsbrott – Fri rörlighet för kapital – Avdragsrätt för gåvor till inrättningar som har till uppgift att bedriva forskning och utbildning – Avdragsrätten omfattar endast gåvor till inrättningar med hemvist i landet”

Sammanfattning av domen

Fri rörlighet för kapital – Restriktioner – Skattelagstiftning – Inkomstskatt – Avdragsrätten för gåvor till inrättningar som har till uppgift att bedriva forskning och utbildning begränsad till att endast gälla för gåvor till inhemska inrättningar

(Artiklarna 56 EG och 58 EG; EES-avtalet, artikel 40)

En medlemsstat som medger skattemässig avdragsrätt för gåvor till inrättningar som har till uppgift att bedriva forskning och utbildning endast om dessa inrättningar har hemvist i den medlemsstaten har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 EG och artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

För att en nationell skattelagstiftning, enligt vilken det föreskrivs en skillnad i behandling mellan gåvor till inhemska inrättningar och gåvor till inrättningar med hemvist i en annan medlemsstat, ska kunna anses förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, får skillnaden i behandling endast avse situationer som inte är objektivt jämförbara, eller så måste den motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. För att kunna motiveras får skillnaden i behandling inte heller gå utöver vad som krävs för att det ändamål som eftersträvas med den ifrågavarande lagstiftningen ska kunna uppnås.

Å ena sidan kan ett kriterium för åtskillnad mellan de skattskyldiga som uteslutande tar sikte på den ort där gåvomottagaren har sitt hemvist per definition inte utgöra något giltigt kriterium för bedömningen av huruvida situationerna är objektivt jämförbara och, följaktligen, för att fastställa huruvida det föreligger en objektiv skillnad mellan dessa. Å andra sidan gäller att även om det är korrekt att främjandet av forskning och utveckling kan utgöra ett tvingande skäl av allmänintresse, strider en nationell lagstiftning enligt vilken en skattereduktion för forskning förbehålls sådan forskning som bedrivs i den berörda medlemsstaten direkt mot ändamålet med unionens politik på området för forskning och teknisk utveckling. Enligt artikel 163.2 EG syftar denna politik nämligen bland annat till att avlägsna fiskala hinder för samarbetet på forskningsområdet, och den kan följaktligen inte genomföras genom främjande av forskning och utveckling på nationell nivå.

(se punkterna 29, 35, 37 och 44 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 16 juni 2011 (1)

”Fördragsbrott – Fri rörlighet för kapital – Avdragsrätt för gåvor till inrättningar som har till uppgift att bedriva forskning och utbildning – Avdragsrätten omfattar endast gåvor till inrättningar med hemvist i landet”

I mål C-10/10,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 8 januari 2010,

Europeiska kommissionen, företrädd av R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Österrike, företrädd av C. Pesendorfer, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot samt domarna K. Schiemann, C. Toader, A. Prechal (referent) och E. Jarašiūnas,

generaladvokat: V. Trstenjak,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

och efter att den 8 mars 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Österrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 EG och artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat

EES?avtalet), genom att medge skattemässigt avdrag för gåvor till inrättningar som har till uppgift att bedriva forskning och undervisning endast när dessa inrättningar har hemvist i Österrike.

Tillämpliga bestämmelser

EES?avtalet

2 Artikel 40 i EES?avtalet har följande lydelse:

"Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal får det inte finnas några restriktioner mellan de avtalsslutande parterna avseende rörligheten för kapital som tillhör personer bosatta i medlemsstaterna i [Europeiska unionen] eller [Europeiska frihandelssammanslutningen (Efta)] och inte heller någon diskriminering som grundas på parternas nationalitet eller bostadsort eller på den ort där sådant kapital är placerat. Bilaga XII innehåller bestämmelser som behövs för att genomföra och tillämpa denna artikel."

3 Bilaga XII till EES?avtalet har rubriken "Fri rörlighet för kapital" och hänvisar till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget [artikeln upphävd genom Amsterdamfördraget] (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44). Enligt artikel 1.1 i detta direktiv ska kapitalrörelser klassificeras i enlighet med nomenklaturen i bilaga 1 till nämnda direktiv.

Nationell rätt

4 I 4 § i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) av den 7 juli 1988 (BGBl. 400/1988) (nedan kallad EStG) behandlas fastställandet av vinsten som beräkningsunderlag för inkomstskatten. Enligt denna bestämmelse medges avdrag från vinsten för kostnaderna i näringsverksamheten. I 4 § fjärde stycket EStG specificeras bland annat att vissa särskilt angivna utgiftsposter "alltid" är att anse som kostnader i näringsverksamheten.

5 I 4a § punkt 1 i nämnda lag, i dess lydelse enligt 2009 års lag om skattereform (BGBl. I, 26/2009) (nedan kallad EStG i ändrad lydelse), vilken gäller för gåvor ur näringsverksamhetens tillgångar, räknas en rad gåvor upp, vilka också anses utgöra kostnader i näringsverksamheten. I detta avseende har den uppräknings av kostnader i näringsverksamheten som fram till den 31 mars 2009 återfanns i 4 § fjärde stycket punkt 5 EStG övertagits i 4a § EStG i ändrad lydelse.

6 4a § EStG i ändrad lydelse har följande avfattning:

"Som kostnader i näringsverksamheten räknas även:

1. Gåvor ur näringsverksamhetens tillgångar för främjandet av

– forskningsverksamhet eller

– undervisningsverksamhet inom vuxenutbildning, som avser vetenskaplig eller konstnärlig undervisning och som uppfyller kraven i 2002 års universitetslag,

samt därtill hörande vetenskapliga publikationer och vetenskaplig dokumentation från följande inrättningar:

a) Universitet, konsthögskolor och Konstakademin samt deras fakulteter, institut och särskilda inrättningar.

b) Fonder som inrättats med stöd av förbundsstatlag eller delstatslag som har anförtratts

forskningsfrämjande uppgifter.

c) Österrikiska vetenskapsakademin.

d) I juridiskt hänseende osjälvständiga inrättningar som bildats av statliga, lokala eller regionala myndigheter, vilka i huvudsak har till uppgift att bedriva ovannämnda forsknings- eller undervisningsverksamhet för vetenskap och näringsliv i Österrike samt därtill hörande vetenskapliga publikationer och vetenskaplig dokumentation.

e) Juridiska personer som i huvudsak har till uppgift att bedriva ovannämnda forsknings- eller undervisningsverksamhet för vetenskap och näringsliv i Österrike samt därtill hörande vetenskapliga publikationer och vetenskaplig dokumentation. Vidare krävs det antingen att en statlig, lokal eller regional myndighet åtminstone är majoritetsdelägare i denna juridiska person eller att den juridiska personen i egenskap av ideell inrättning i den mening som avses i 34 § och följande §§ i förbundsförordningen om skatter och avgifter uteslutande fullföljer vetenskapliga ändamål.

Den aktuella inrättningen ska styrka att förutsättningarna under d) och e) är uppfyllda genom ett intyg som Finanzamt Wien 1/23 utfärdar med förbehåll för att det när som helst kan återkallas. Samtliga inrättningar för vilka ett sådant intyg har utfärdats ska åtminstone en gång per år offentliggöras i elektronisk form på det federala finansministeriets webbplats. Gåvornas marknadsvärde är avdragsgillt i den mån detta tillsammans med marknadsvärdet av gåvor i den mening som avses i punkt 2 inte sammanlagt överstiger 10 procent av vinsten under det föregående räkenskapsåret.

...

Bakgrund till tvisten och det administrativa förfarandet

7 Kommissionen begärde i skrivelse av den 12 maj 2005 att Republiken Österrikes federala finansministerium skulle precisera huruvida de enda som kunde utgöra mottagare av gåvor enligt 4 § fjärde stycket punkt 5 EStG (nu 4a § punkt 1 EStG i ändrad lydelse) var inrättningar med hemvist i Österrike, eller om även likvärdiga inrättningar med hemvist i andra medlemsstater i unionen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) kunde komma i fråga.

8 Det federala finansministeriet besvarade denna skrivelse i brev av den 5 september 2005 och bekräftade att endast österrikiska inrättningar kunde vara mottagare av de gåvor som avses enligt 4 § fjärde stycket punkt 5 a–d EStG. Däremot var tillämpningen av 4 § fjärde stycket punkt 5 e EStG inte enligt sin lydelse begränsad till inhemska inrättningar.

9 Den 4 april 2007 sände kommissionen en första formell underrättelse till Republiken Österrike i vilken den konstaterade att 4 § fjärde stycket punkt 5 a–e EStG utgjorde ett åsidosättande av artikel 49 EG och av artikel 36 i EES-avtalet, varför den uppmanade nämnda medlemsstat att inkomma med sina synpunkter inom två månader från delgivning av underrättelsen.

10 I sitt svar den 5 juni 2007 motsatte sig Republiken Österrike en tillämpning av bestämmelserna om frihet att tillhandahålla tjänster med argumentet att de gåvor som regleras i den omtvistade bestämmelsen inte utgjorde vederlag för en tjänst. Republiken Österrike hävdade likaså att inte heller den fria rörligheten för kapital åsidosatts.

11 I en kompletterande formell underrättelse av den 6 maj 2008 som översändes till Republiken Österrike den 8 maj 2008, kompletterade kommissionen sin rättsliga bedömning i den första

formella underrättelsen och angav därvid att den grundade sin bedömning inte enbart på bestämmelserna om frihet att tillhandahålla tjänster, utan också på dem beträffande fri rörlighet för kapital, det vill säga artikel 56 EG och artikel 40 i EES?avtalet, i den mån den aktuella skattemässiga regleringen gjorde det mindre attraktivt att skänka gåvor till inrättningar med hemvist i andra medlemsstater i unionen eller i EES.

12 I skrivelse av den 9 juli 2008 besvarade Republiken Österrike underrättelsen med att i allt väsentligt hänvisa till sitt svar av den 5 juni 2007 och vidhålla att varken friheten att tillhandahålla tjänster eller den fria rörligheten för kapital hade åsidosatts.

13 Enligt kommissionen var inte detta svar tillfredsställande varför den avgav ett motiverat yttrande den 19 mars 2009, där den konstaterade att Republiken Österrike åsidosatte sina skyldigheter enligt artikel 56 EG och artikel 40 i EES?avtalet genom att medge skattemässigt avdrag för gåvor till inrättningar med uppgift att bedriva forskning och utbildning endast om dessa inrättningar hade hemvist i Österrike. I sin rättsliga bedömning av 4 § fjärde stycket punkt 5 EStG skilde kommissionen mellan bestämmelserna i denna punkt 5 a–d, å ena sidan, och bestämmelsen i punkt 5 e å andra sidan. Enligt kommissionen gjordes i de förra bestämmelserna en skillnad på grundval av sätet för den berörda inrättningen. Endast gåvor till de inrättningar som anges i dessa bestämmelser och som har hemvist i Österrike kunde erkännas som avdragsgilla kostnader i näringsverksamheten. Även om det i 4 § fjärde stycket punkt 5 e EStG inte görs någon åtskillnad på grundval av gåvomottagarens säte, erkändes kvalifikationen av gåvor som en kostnad i näringsverksamheten endast om den berörda juridiska personen bedrev sin verksamhet huvudsakligen för vetenskap eller näringsliv i Österrike.

14 I skrivelse av den 25 maj 2009 upprepade och kompletterade Republiken Österrike de argument som den redan anfört i sina svar på den formella underrättelsen och den kompletterande formella underrättelsen. Mot denna bakgrund beslutade kommissionen att väcka förevarande talan.

Talan

Parternas argument

15 Enligt kommissionen strider 4a § punkt 1 a–d EStG i ändrad lydelse mot den fria rörligheten för kapital, sådan den säkerställs i artikel 56 EG och artikel 40 i EES?avtalet, eftersom den innebär att endast sådana gåvor som skänks till inrättningar som har till uppgift att bedriva forskning och utbildning som har hemvist i Österrike, och inte gåvor som skänks till motsvarande inrättningar med hemvist i andra medlemsstater i unionen eller i EES ger rätt till skattemässigt avdrag.

16 En sådan bestämmelse i den österrikiska lagstiftningen är i princip otillåten enligt artikel 56 EG och kan inte motiveras. Det framgår klart av lydelsen i denna bestämmelse samt av Republiken Österrikes argumentation under det administrativa förfarandet, att det i nämnda bestämmelse görs en åtskillnad på grundval av rent geografiska kriterier, nämligen huruvida gåvomottagaren har sitt säte i Österrike. Alla dessa överväganden angående artikel 56 EG gäller i tillämpliga delar även för artikel 40 i EES?avtalet.

17 Republiken Österrike har medgett att det i 4a § punkt 1 a–d EStG i ändrad lydelse görs en viss skillnad mellan inrättningar med hemvist i Österrike och inrättningar med hemvist i andra medlemsstater, men anser dock att denna bestämmelse inte utgör någon restriktion för den fria rörligheten för kapital. Republiken Österrike anser för det första att de inrättningar som bedriver forskning och utbildning, vilka räknas upp i 4a § punkt 1 a–d EStG i ändrad lydelse, inte är objektivt jämförbara med liknande inrättningar med hemvist i andra medlemsstater, eftersom endast de förra inrättningarna är föremål för Republiken Österrikes myndighetsutövning.

18 För det fall en restriktion för den fria rörligheten för kapital är styrkt, anser Republiken Österrike att denna är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse. Den begränsning av fördelen i form av skattemässigt avdrag för gåvor till de inrättningar som räknas upp i 4a § punkt 1 a–d EStG i ändrad lydelse överensstämmer i närmare hänseende med det allmännyttiga ändamålet att vidmakthålla och understödja Österrikes ställning som kulturellt och vetenskapligt centrum. Likafullt kan de inrättningar som inte omfattas av 4a § punkt 1 a–d EStG i ändrad lydelse på samma sätt som jämförbara inrättningar med hemvist i andra medlemsstater än Republiken Österrike utnyttja den skattemässiga avdragsrätten för gåvor enligt 4a § punkt 1 e EStG i ändrad lydelse, om de fullföljer allmännyttiga ändamål inom vetenskap och näringsliv.

19 Det avstående från skatteintäkter som följer av den skattemässiga avdragsrätten för gåvor till de i 4a § punkt 1 a–d EStG i ändrad lydelse uppräknade forsknings- och utbildningsinrättningarna, motiveras av att dessa inrättningar bidrar materiellt till allmännyttiga ändamål, och av att dessa gåvor kan ersätta betalning av skatt. Den i denna bestämmelse stadgade skattemässiga avdragsrätten för gåvor möjliggör således ett frigörande av extra ekonomiska resurser som kan användas till förmån för det allmänna.

20 Den i 4a § punkt 1 a–d EStG i ändrad lydelse angivna begränsningen av den skattemässiga avdragsrätten för gåvor till forsknings- och utbildningsinrättningar är väl lämpad och nödvändig för att uppnå det eftersträlvade ändamålet. En utvidgning av denna avdragsrätt till att även gälla för inrättningar med hemvist i andra medlemsstater än Republiken Österrike skulle inte garantera uppnåendet av samma ändamål, eftersom detta skulle innebära att en del av de aktuella gåvorna, vilka är avdragsgilla med upp till 10 procent av givarens vinst, gynnade de inrättningar som fullföljer ändamål vilka inte utgör allmännyttiga ändamål för Republiken Österrike, vilket skulle medföra en motsvarande minskning av medlen för inrättningar med hemvist i denna medlemsstat.

Domstolens bedömning

21 Domstolen noterar i förevarande mål för det första att kommissionen i sin ansökan endast inriktat sig på 4a § punkt 1 a–d EStG i ändrad lydelse och inte på nämnda punkt 1 e.

22 Kommissionen har hävdat att det i 4a § punkt 1 a–d EStG i ändrad lydelse görs en skillnad som uteslutande grundar sig på var gåvomottagaren har sitt säte, genom att skattemässig avdragsrätt medges för gåvor till de inrättningar som räknas upp i denna bestämmelse, vilket är oförenligt med kraven enligt såväl artikel 56 EG som artikel 40 i EES-avtalet.

23 Domstolen erinrar i detta avseende inledningsvis om den fasta praxis som innebär att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas befogenhet ska dessa inte desto mindre iakttas unionsrätten när de utövar denna befogenhet (se, bland annat, dom av den 28 oktober 2010 i mål C-72/09, *Établissements Rimbaud*, REU 2010, s. I-0000, punkt 23, och där angiven rättspraxis).

24 Enligt artikel 56.1 EG ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland vara förbjudna. Även om EG-fördraget inte innehåller någon

definition av begreppet kapitalrörelser, är det för övrigt fastställt att direktiv 88/361, tillsammans med den till direktivet fogade nomenklaturen, är vägledande vid bestämningen av nämnda begrepp (se dom av den 28 september 2006 i de förenade målen C-282/04 och C-283/04, kommissionen mot Nederländerna, REG 2006, s. I-9141, punkt 19). Gåvor och donationer återfinns under rubrik XI, "Personliga kapitalrörelser" i bilaga I till direktiv 88/361.

25 I här aktuellt avseende föreskrivs i EStG i ändrad lydelse, att skattemässig avdragsrätt ska gälla för gåvor ur näringsverksamhetens tillgångar till de i 4a § punkt 1 a–e EStG uppräknade forsknings- eller utbildningsinrättningarna. Som Republiken Österrike har medgett under det administrativa förfarandet kan endast inrättningar med säte i denna stat vara mottagare av de gåvor som avses i nämnda 4a § punkt 1 a–d.

26 Det ska följaktligen påpekas att den aktuella regleringen med skattemässiga avdrag leder till att skattskyldiga personer som skänker gåvor till forsknings- och utbildningsinrättningar med hemvist i en annan medlemsstat än Republiken Österrike beskattas hårdare än dem som skänker gåvor till de inrättningar som räknas upp i 4a § punkt 1 a–d EStG i ändrad lydelse. Eftersom möjligheten att erhålla skattemässigt avdrag kan ha betydande inverkan på gåvogivarens inställning, kan avsaknad av avdragsrätt för gåvor till forsknings- och utbildningsinrättningar med hemvist i en annan medlemsstat än Republiken Österrike avhålla skattskyldiga personer från att skänka gåvor till dem (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 januari 2009 i mål C-318/07, Persche, REG 2009, s. I-359, punkt 38).

27 4a § punkt 1 a–d EStG i ändrad lydelse utgör således en restriktion för kapitalrörelser som i princip är förbjuden enligt artikel 56.1 EG.

28 Enligt artikel 58.1 a EG ska emellertid inte artikel 56 EG påverka medlemsstaternas rätt "att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som ... har investerat sitt kapital på olika ort". Detta undantag begränsas i sin tur i artikel 58.3 EG, där det föreskrivs att de nationella åtgärder som avses i punkt 1 i denna artikel "inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56". De skillnader i behandling som är tillåtna enligt artikel 58.1 a EG ska sålunda särskiljas från sådan diskriminering som är otillåten enligt artikel 58.3 EG.

29 Av rättspraxis följer att för att en sådan nationell skattelagstiftning som den här aktuella, enligt vilken det föreskrivs en skillnad i behandling mellan gåvor till inhemska inrättningar och gåvor till inrättningar med hemvist i en annan medlemsstat, ska kunna anses förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, får skillnaden i behandling endast avse situationer som inte är objektivt jämförbara, eller så måste den motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. För att kunna motiveras får skillnaden i behandling inte heller gå utöver vad som krävs för att det ändamål som eftersträvas med den ifrågavarande lagstiftningen ska kunna uppnås (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, REG 2006, s. I-8203, punkt 32, och domen i det ovannämnda målet Persche, punkt 41).

30 Republiken Österrike har för det första gjort gällande att de inrättningar som räknas upp i 4a § punkt 1 a–d EStG i ändrad lydelse inte är objektivt jämförbara med motsvarande forsknings- och utbildningsinrättningar med hemvist i andra medlemsstater. I den mån som den skattemässiga reglering som gäller för de nu aktuella gåvorna leder till en skillnad i behandling av skattskyldiga personer beroende på var de har investerat sitt kapital, anser Republiken Österrike att denna skillnad i behandling mellan å ena sidan de österrikiska skattskyldiga personer som skänker gåvor till de i 4a § punkt 1 a–d EStG i ändrad lydelse uppräknade inrättningarna och, å andra sidan, dem som skänker gåvor till motsvarande inrättningar med hemvist i andra medlemsstater, är tillåten med hänsyn till skillnaderna mellan mottagarna av dessa gåvor.

31 Enligt Republiken Österrike motiveras denna skillnad av det inflytande som Österrike genom myndighetsutövning har över de inrättningar som räknas upp i 4a § punkt 1 a–d EStG i ändrad lydelse, medan Republiken Österrike inte har något sådant inflytande över inrättningar med hemvist i andra medlemsstater. Detta inflytande ger myndigheterna en möjlighet att fastställa de allmännyttiga ändamål som de i denna bestämmelse uppräknade inrättningarna ska fullfölja, att styra dem aktivt i deras fullföljande av dessa ändamål och att ingripa när dessa inte fullföljs.

32 Domstolen påpekar i detta hänseende att även om det står medlemsstaterna fritt att definiera de allmännyttiga ändamål som de vill främja genom att bevilja skattemässiga fördelar till privata eller offentliga organisationer som åtar sig att oegennyttigt fullfölja dessa ändamål och som iakttar kraven för detta fullföljande, ska de likafullt använda detta utrymme för skönsmässig bedömning i enlighet med unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Persche, punkt 48). Det är riktigt att nationella myndigheter förfogar över ytterligare medel, vilka gör det möjligt för dem att kontrollera och utöva inflytande över verksamheten för de inrättningar som har hemvist i Österrike, till skillnad från vad som gäller beträffande inrättningar som har hemvist i en annan medlemsstat. Republiken Österrike har emellertid inte styrkt att ett sådant ingripande i inrättningarnas verksamhet är nödvändigt för att säkerställa uppnåendet av de allmännyttiga ändamål som den medlemsstaten avser att främja.

33 Även om en medlemsstat för övrigt har rätt att besluta att skattemässiga fördelar endast ska beviljas sådana organisationer som fullföljer vissa allmännyttiga ändamål, får medlemsstaten dock inte begränsa de skattemässiga fördelarna till att endast avse de organisationer som har hemvist i den staten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Persche, punkt 44).

34 Republiken Österrike har i förevarande fall påpekat att det allmännyttiga ändamål som ska fullföljas, enligt 4a § punkt 1 EStG i ändrad lydelse, avser främjandet av Österrikes ställning som centrum för vetenskap och utbildning. Som generaladvokaten har angett i punkt 56 i sitt förslag till avgörande definieras detta ändamål på ett sådant sätt att det fullgörs av nästan samtliga forsknings- och utbildningsinrättningar med säte i Österrike, medan alla motsvarande inrättningar med hemvist i någon annan medlemsstat med automatik är uteslutna från den aktuella skattemässiga fördelen.

35 Härav följer att den ort där gåvomottagaren har sitt hemvist i realiteten är det kriterium genom vilket det görs en åtskillnad mellan skattskyldiga personer som skänker gåvor till inrättningar med säte i Österrike, och skattskyldiga personer som skänker gåvor till motsvarande inrättningar med hemvist i en annan medlemsstat. Ett sådant kriterium kan per definition inte utgöra något giltigt kriterium för bedömningen av huruvida situationerna är objektivt jämförbara, och följaktligen för att fastställa huruvida det föreligger en objektiv skillnad mellan dessa (se analogt, beträffande frihet att tillhandahålla tjänster, dom av den 11 september 2007 i mål C-76/05, Schwartz och Gootjes/Schwarz, REG 2007, s. I-6849, punkterna 72 och 73).

36 Domstolen godtar följaktligen inte Republiken Österrikes argumentation enligt vilken de i 4a

§ punkt 1 a–d EStG i ändrad lydelse uppräknade inrättningarna, å ena sidan, och motsvarande forsknings- och utbildningsinrättningar med hemvist i andra medlemsstater, å andra sidan, inte befinner sig i objektivt jämförbara situationer, och enligt vilken skillnaden i behandling av dem som är skattskyldiga till inkomstskatt i Österrike – som grundar sig på den ort där de har investerat sitt kapital – skulle vara motiverad.

37 Vad för det andra beträffar argumentet att det föreligger ett tvingande skäl av allmänintresse gäller att även om domstolen visserligen i punkt 23 i dom av den 10 mars 2005 i mål C-39/04, *Laboratoires Fournier* (REG 2005, s. I-2057), slog fast att främjandet av forskning och utveckling kan utgöra ett sådant skäl, så fann den likafullt att en nationell lagstiftning enligt vilken en skattereduktion för forskning förbehålls sådan forskning som bedrivs i den berörda medlemsstaten stod i direkt strid med ändamålet med unionens politik på området för forskning och teknisk utveckling. Enligt artikel 163.2 EG syftar denna politik bland annat till att avlägsna fiskala hinder för samarbetet på forskningsområdet, och den kan följaktligen inte genomföras genom främjande av forskning och utveckling på nationell nivå. Detta gäller även för den skattemässiga regleringen av de nu aktuella gåvorna, i den mån Republiken Österrike har åberopat samma ändamål för att begränsa avdragsrätten för gåvor till österrikiska forskningscentra och universitet.

38 Såvitt Republiken Österrike har åberopat ändamålet att främja inhemsk utbildning gäller likafullt – även om det antas att ett sådant ändamål kan utgöra ett tvingande skäl av allmänintresse som motiverar en restriktion för den fria rörligheten för kapital – att en restriktion måste vara förenlig med proportionalitetsprincipen för att vara motiverad. Domstolen konstaterar i detta avseende att Republiken Österrike inte anfört något argument som visar att fullföljandet av ändamålet på detta område inte skulle kunna ske utan den omtvistade bestämmelsen, eller med mindre ingripande medel när det gäller österrikiska skattskyldiga personers möjlighet att välja vem som ska erhålla den tilltänkta gåvan.

39 Republiken Österrike har nämligen endast i allmänna ordalag hävdat att utvidgningen av den skattemässiga avdragsrätten för gåvor till att även gälla för inrättningar med hemvist i andra medlemsstater skulle leda till att en viss del av de gåvor som för närvarande skänks till österrikiska inrättningar avleds från dessa, vilket därmed leder till minskade medel i form av gåvointäkter för de sistnämnda. Enligt denna medlemsstat utgör medel i form av privata gåvor ett tillskott till dessa inrättningsars budget, varför den skattemässiga avdragsrätten för de ifrågavarande gåvorna gör det möjligt att ställa extra ekonomiska resurser till förfogande för dessa uppgifter för det offentliga utan att öka utgifterna i budgeten.

40 När det gäller detta argument framgår det av fast rättspraxis att behovet av att förhindra minskade skatteintäkter inte anges vare sig bland de ändamål som räknas upp i artikel 58 EG eller bland de tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en restriktion för en av de i fördraget föreskrivna friheterna (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Persche*, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

41 Härav följer att den restriktion för den fria rörligheten för kapital som följer av den omtvistade lagstiftningen inte kan motiveras av de skäl som Republiken Österrike har åberopat.

42 I den mån bestämmelserna i artikel 40 i EES-avtalet har samma rättsliga räckvidd som de i sak identiska bestämmelserna i artikel 56 EG (se dom av den 11 juni 2009 i mål C-521/07, *kommissionen mot Nederländerna*, REG 2009, s. I-4873, punkt 33, och domen i det ovannämnda målet *Établissements Rimbaud*, punkt 22), kan samtliga ovan redovisade överväganden under förevarande förhållanden överföras i tillämpliga delar på nämnda artikel 40.

43 Av det anförda följer att 4a § punkt 1 a–d EStG i ändrad lydelse utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital i artikel 56 EG och artikel 40 i EES-avtalet, eftersom den, vid

inkomstbeskattning, begränsar avdragsrätten för gåvor till att endast avse sådana gåvor som skänks till inrättningar med säte i Österrike.

44 Domstolen konstaterar följaktligen att Republiken Österrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 EG och artikel 40 i EES-avtalet, genom att endast medge skattemässig avdragsrätt för gåvor till inrättningar som har till uppgift att bedriva forskning och utbildning, när dessa inrättningar har hemvist i Österrike.

Rättegångskostnader

45 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Österrike ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Österrike har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

- 1) **Republiken Österrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 EG och artikel 40 i avtalet av den 2 maj 1992 om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, genom att endast medge skattemässig avdragsrätt för gåvor till inrättningar som har till uppgift att bedriva forskning och utbildning, när dessa inrättningar har hemvist i Österrike.**
- 2) **Republiken Österrike ska ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter

1 Rättegångsspråk: tyska